

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 26801C

Inscrit le 13 avril 2010

Audience publique du 30 septembre 2010

Appel formé par

la société ..., ...

contre

un jugement du tribunal administratif du 8 mars 2010 (n° 25383 du rôle)

**dans un litige l'opposant à des bulletins d'impôt émis par le bureau
d'imposition Sociétés 3**

en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 26801C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 13 avril 2010 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société civile immobilière ..., établie et ayant son siège social à ..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 8 mars 2010, par lequel ledit tribunal a déclaré irrecevable son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour les années 2003 et 2004, des bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 2003 et 2004 et des bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2004 et au 1^{er} janvier 2005, tous émis le 4 juin 2008 par le bureau d'imposition Sociétés 3 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 12 mai 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 1^{er} juin 2010 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de la société ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre WINANDY et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 21 septembre 2010.

Suite au dépôt des déclarations pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour les années 2003 et 2004 par la société civile immobilière ..., ci-après désignée par la « société ... », le bureau d'imposition Sociétés 3 de la section des sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », informa ladite société, par deux courriers du 28 avril 2006, conformément au § 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », qu'il envisageait de redresser les déclarations des années 2003 et 2004 en requalifiant les revenus de la société comme bénéfice commercial au sens de l'article 14 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), eu égard à l'activité d'achats et de ventes d'immeubles de la société.

Par lettre recommandée du 16 mai 2006, la société ... soumit au bureau d'imposition ses observations et son opposition formelle par rapport aux redressements ainsi envisagés.

Le 4 juin 2008, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés relatifs aux années 2003 et 2004, les bulletins de l'impôt commercial communal pour les mêmes années et les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2004 et au 1^{er} janvier 2005, conformément aux redressements annoncés dans ses courriers précités du 28 avril 2006.

Le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 2003 retint ainsi dans le chef de la société ... un bénéfice commercial de 169.593,09 euros, tandis que le même bulletin relatif à l'année 2004 retint un bénéfice commercial négatif de 7.770,12 euros, ces bénéfices ayant été repris dans les bulletins de l'impôt commercial communal pour ces mêmes exercices qui fixèrent un impôt commercial de 11.659 euros pour l'année 2003 et de 0 euro pour l'année 2004. Les bulletins d'établissement de la valeur unitaire fixèrent la valeur unitaire de la société ... en tant qu'entreprise commerciale collective à 20.500 euros au 1^{er} janvier 2004 et à -46.750 euros au 1^{er} janvier 2005.

Par lettre de son mandataire du 8 juillet 2008, la société ... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », une réclamation contre les prédits bulletins, dans laquelle elle contesta que la vente de quatre appartements acquis par elle entre 1999 et 2002 entrerait dans le cadre d'activités commerciales et serait à ce titre imposable en tant que bénéfice commercial en vertu de l'article 14 LIR, en insistant sur le fait que ces opérations auraient été réalisées dans le cadre de la gestion d'un patrimoine immobilier privé et sur incitation de la loi du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation.

Le directeur ayant observé le silence pendant plus de six mois par rapport à cette réclamation, la société ... fit introduire devant le tribunal administratif, par requête déposée le 11 février 2009, un recours en réformation, sinon en annulation contre les prédits bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés relatifs aux années 2003 et 2004, les bulletins de l'impôt commercial communal pour les mêmes années et les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2004 et au 1^{er} janvier 2005.

Par jugement du 8 mars 2010, le tribunal déclara ce recours irrecevable.

Pour décider ainsi, le tribunal retint d'abord que le recours subsidiaire en annulation était à déclarer irrecevable au vu de l'institution, par les dispositions combinées de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif et du paragraphe 228 AO, d'un recours en réformation en la matière. Par rapport au recours en réformation introduit, le tribunal se référa au § 11*bis* de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, telle que modifiée par la suite, appelée communément « *Steueranpassungsgesetz (StAnpG)* », pour retenir que les sociétés de personnes, parmi lesquelles sont rangées les sociétés civiles, seraient considérées comme fiscalement transparentes en matière d'imposition sur le revenu, même si en droit des sociétés, elles sont considérées comme ayant une personnalité juridique distincte de leurs associés, de manière qu'elles ne constitueraient pas des sujets fiscaux autonomes, l'imposition ayant lieu dans le chef de leurs associés qui sont personnellement et directement redevables de l'impôt litigieux. Le tribunal en déduisit que la société ... ne saurait être admise à introduire un recours à l'encontre des bulletins déférés.

Le tribunal rejeta encore l'argumentation de la société ... fondée sur le § 239 AO comme n'étant pas pertinente, au motif que la requête introductive d'instance avait été introduite par la seule société ..., à l'exclusion de ses associés et de ses gérants, et écarta l'allégation d'une indication inexacte des voies de recours sur les bulletins litigieux.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 13 avril 2010, la société ... a fait relever appel de ce jugement du 8 mars 2010.

Quant à la recevabilité de l'appel

Le délégué du gouvernement soulève l'irrecevabilité de l'appel introduit par la société ... au motif qu'en considération du principe énoncé par le § 11*bis* StAnpG, une société de personnes ne possède pas de personnalité juridique distincte de celle de ses associés, de sorte que cette société ne pourrait pas être partie à une procédure d'établissement en commun des cointéressés et ne pourrait pas introduire un recours, vu que ce seraient les associés et non pas la société qui seraient imposés.

Le moyen ainsi formulé a trait à la fois à des questions de capacité et de qualité pour agir en instance d'appel.

En effet, en entendant voir dénier à la société ... la personnalité juridique pour agir en matière d'impôts directs, le délégué du gouvernement conteste en réalité sa capacité à agir en justice.

A cet égard, il convient de rappeler que la capacité pour ester en justice s'analyse en l'aptitude reconnue par la loi à être partie devant les tribunaux soit comme demandeur, soit comme défendeur. Or, une société civile jouit de la personnalité juridique lui reconnue par la loi civile et le § 11*bis* StAnpG ne saurait en toute occurrence, indépendamment de la question de savoir s'il régit la seule imputation personnelle des revenus de la société transparente ou également le droit d'agir de la société au niveau des voies de recours précontentieuses, pas être interprété, en l'absence de toute précision afférente dans ladite disposition, comme régissant également la situation des sociétés de personnes y visées au niveau de la procédure contentieuse. Il s'ensuit que la société ... jouit, en l'absence de tout moyen étatique relatif à un défaut d'accomplissement des dépôts et publications légaux par cette dernière, de la capacité pour agir en justice et pour former appel contre le jugement entrepris du 8 mars 2010.

Dans la mesure où le moyen du délégué du gouvernement conteste également dans le chef de la société ... la qualité pour agir en instance d'appel contre ledit jugement, il y a lieu de rappeler que la qualité pour agir se confond en règle générale avec l'intérêt pour agir et n'appelle un examen distinct que dans les hypothèses où la loi restreint spécifiquement le cercle des personnes admises à agir. Or, en l'absence d'une disposition spécifique délimitant le cercle des personnes admises à interjeter appel contre un jugement du tribunal administratif en matière d'impôts directs, ont qualité et intérêt à interjeter appel toutes les parties ayant figuré en première instance et qui peuvent valablement se prétendre lésées par la décision juridictionnelle de première instance.

En l'espèce, la société ... était partie demanderesse en première instance, de sorte qu'elle a qualité pour relever appel du jugement entrepris du 8 mars 2010, et celui-ci lui fait grief pour avoir déclaré son recours contre les bulletins susvisés irrecevable en lui déniant la personnalité fiscale requise pour agir contre lesdits bulletins. Il s'ensuit que la société ... peut se prévaloir d'un intérêt à agir pour interjeter appel à l'encontre dudit jugement précisément afin de voir contrôler par le juge d'appel le bien-fondé de la décision d'irrecevabilité de son recours telle que dégagée par les premiers juges.

Par voie de conséquence, le moyen d'irrecevabilité de l'appel dans le chef de la société civile ... est à rejeter.

L'appel de la société ... est partant recevable pour avoir été par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi.

Quant à la recevabilité du recours initial

L'appelante critique le raisonnement opéré par les premiers juges en arguant, d'une part, qu'il serait trop général alors que, même si une société civile n'a pas de personnalité distincte de ses associés en matière d'impôt sur le revenu, ce serait elle et non pas ses associés qui serait le contribuable en matière d'impôt commercial communal, de manière que son recours aurait dû être déclaré recevable pour autant que dirigé contre les bulletins de l'impôt commercial communal, et, d'autre part, que l'affirmation du droit d'action des associés serait en contradiction avec le § 239 AO réservant le droit d'action au gérant.

Elle estime encore que l'affirmation des premiers juges relative à l'absence de son gérant de la procédure serait incorrecte, au motif qu'une société, même dotée de la personnalité juridique, ne pourrait agir que par le biais de ses organes, en l'occurrence son gérant. Celui-ci agirait ainsi en représentation de la société et de la collectivité des associés, de manière que toute action intentée au nom de la société ferait nécessairement intervenir le gérant. L'appelante se réfère à la doctrine luxembourgeoise et à la jurisprudence du Conseil d'Etat qui confirmeraient toutes les deux la recevabilité d'un recours introduit par un mandataire social au nom d'une société de personnes. Elle se prévaut encore de la situation légale en Allemagne où les doctrine et jurisprudence relatives tant à l'ancienne *Reichsabgabenordnung* qu'à l'actuelle AO77 confirmeraient qu'une société de personnes, représentée par son gérant, pourrait agir pour compte des associés contre des bulletins d'impôt.

Le délégué du gouvernement rétorque que le § 11bis StAnpG vaudrait pour tous les impôts régis par l'AO et qu'une société civile serait partant dépourvue de la personnalité juridique en droit fiscal, entraînant qu'elle ne pourrait pas agir en justice et que ce serait le sociétaire chargé de la gestion de l'exploitation qui aurait seul qualité pour introduire une

réclamation contre des bulletins tels ceux litigieux en l'espèce. Il en déduit que seule la gérante de la société ... aurait pu agir contre les bulletins litigieux.

Comme la Cour a déjà énoncé *supra*, le § 11bis StAnpG, dont le tribunal s'est emparé pour dénier à la société ... la personnalité fiscale et partant la qualité pour agir en matière de contentieux fiscal, ne saurait en toute occurrence, indépendamment de la question de savoir s'il régit la seule imputation personnelle des revenus de la société transparente ou également le droit d'agir de la société au niveau des voies de recours précontentieuses, pas être interprété, en l'absence de toute précision afférente dans ladite disposition, comme régissant également la situation des sociétés de personnes y visées au niveau de la procédure contentieuse.

En outre, les §§ 238 et 239 AO délimitent certes le cercle des personnes admises à exercer la voie de recours précontentieuse de la réclamation contre un bulletin d'établissement, un bulletin de l'impôt commercial communal ou un bulletin d'établissement de la valeur unitaire et partant à faire examiner le bien-fondé d'un tel bulletin, mais ne s'appliquent pas au niveau du recours contentieux pour restreindre autrement le cercle des personnes autorisées à introduire un recours contentieux. Par contre, le § 228 AO et l'article 8 (3) 1. de la loi précitée du 7 novembre 1996 confèrent le droit de former un recours contentieux devant le tribunal administratif à toute personne physique ou morale ayant introduit une réclamation contre un bulletin des catégories visées au § 228 AO et ce droit lui est reconnu tant dans l'hypothèse où le directeur statue sur cette réclamation (cf. Cour adm. 11 mai 2010, n° 26458C du rôle) que dans celle où la réclamation n'a pas fait l'objet d'une décision du directeur dans un délai de six mois. Il s'ensuit que les questions relatives à la qualité requise de la personne, au regard notamment des §§ 238 et 239 AO, pour réclamer contre un tel bulletin et à la recevabilité de la réclamation relèvent au niveau du recours contentieux du fond du recours et ne conditionnent pas la recevabilité de ce dernier.

En l'espèce, la société ... était l'auteur de la réclamation formulée par son mandataire le 8 juillet 2008 qui n'a pas été vidée par une décision directoriale afférente jusqu'à l'introduction du recours contentieux. Par voie de conséquence, il y a lieu de reconnaître à la société ... tant la qualité et l'intérêt à agir par la voie d'un recours contentieux afin de faire vérifier par le juge administratif la recevabilité et le bien-fondé de sa réclamation.

Il s'ensuit que c'est à tort que le tribunal a déclaré le recours de la société ... irrecevable pour défaut de qualité dans le chef de son auteur et que le jugement entrepris encourt la réformation en ce sens que le recours principal en réformation est à déclarer recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Cependant, lorsque les premiers juges n'ont pas été amenés à statuer au fond, la Cour, sur base notamment des dispositions de l'article 597 du Nouveau Code de procédure civile, applicable à défaut de dispositions spécifiques afférentes prévues en matière de procédure contentieuse administrative, après avoir infirmé le premier jugement en ce qu'il a déclaré, à tort, le recours irrecevable, détient la faculté de statuer en même temps sur le fond, définitivement, par un seul et même arrêt (Cour adm. 15 juin 2006, n° 21087C du rôle, Pas. adm. 2009, V° Procédure contentieuse, n° 757).

Dans la mesure où la question à solutionner au fond est celle de la qualité de la société ... pour réclamer contre les bulletins d'établissement, de l'impôt commercial communal et d'établissement de la valeur unitaire litigieux et elle a pu développer son argumentation afférente tant devant le tribunal que devant la Cour, de manière que ses droits de la défense ne se trouvent point affectés, il y a lieu, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, d'évoquer le fond du recours de la société

Il est constant en cause que tous les bulletins litigieux portent sur l'activité et les biens de la société ... dont l'activité immobilière a été requalifiée en activité commerciale, de manière que les bulletins d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives ont fixé un bénéfice commercial, que les bulletins de l'impôt commercial communal ont soumis à cet impôt ladite activité commerciale et que les bulletins d'établissement de la valeur unitaire ont fixé la valeur unitaire du patrimoine de la société ... rattaché à son entreprise commerciale.

En ce qui concerne les bulletins d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et les bulletins d'établissement de la valeur unitaire, le § 239 (1) AO désigne spécifiquement les personnes admises à exercer une voie de recours contre de tels bulletins pour autant qu'ils concernent une entreprise commerciale, hypothèse vérifiée en l'espèce au vu de la requalification par le bureau d'imposition des revenus annuels concernés de la société ... en bénéfices commerciaux. Or, cette disposition réserve en son point n° 3 en principe le droit de recourir contre ces bulletins à l'associé chargé de la gestion des affaires et n'admet un droit de recourir dans le chef des autres associés que pour les volets des bulletins visés aux points n°s 1 et 2 qui les concernent individuellement. Par voie de conséquence, la société ... ne peut pas introduire elle-même une réclamation contre les bulletins susvisés et ce droit est réservé à sa gérante, en l'occurrence Madame

Quant aux bulletins de l'impôt commercial communal, il y a lieu de rappeler que, conformément au § 5 de la loi modifiée du 1^{er} décembre 1936 concernant l'impôt commercial communal, communément appelée « *Gewerbesteuer* » (GewStG), l'entrepreneur - i.e. la personne pour compte de laquelle l'entreprise est exploitée - est le débiteur de l'impôt (« *persönliche Steuerpflicht* »). Dans l'hypothèse d'une société de personnes, les associés sont considérés comme les personnes pour compte desquelles l'entreprise de la société est exploitée et sont partant les débiteurs de l'impôt et non pas la société. Par voie de conséquence, ce sont les associés qui sont les destinataires d'un bulletin de l'impôt commercial communal et le § 238 AO leur réserve en cette qualité le droit d'agir contre un bulletin de l'impôt commercial communal émis à l'égard d'une société de personnes à l'exclusion de cette dernière.

Il se dégage de ces développements que le droit d'introduire une réclamation est réservé à la gérante de la société ... en ce qui concerne les bulletins d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et les bulletins d'établissement de la valeur unitaire et à ses associés en ce qui concerne les bulletins de l'impôt commercial communal et qu'en conséquence et contrairement à l'argumentation par elle déployée, la société ... elle-même n'a pas la qualité requise pour réclamer contre ces bulletins.

Concernant l'argumentation de l'appelante que le gérant d'une société de personnes agirait pour compte de la société et qu'il serait automatiquement partie à une voie de recours exercée par la société, il y a lieu de préciser que s'il est vrai qu'en principe le gérant agit pour compte de la société et de ses associés, il n'en reste pas moins que l'exclusion posée par le § 239 AO de la voie de recours directement introduite par la société elle-même implique que la voie de recours soit exercée par le gérant lui-même agissant personnellement *qualitate qua* et en tant que partie autonome.

Or, en l'espèce, il convient de relever que la réclamation du 8 juillet 2008 a été introduite « *au nom et pour compte de la société ...* » sans que la gérante, Madame ..., n'ait été mentionnée en aucune qualité ni un quelconque des associés, de manière qu'il faut en conclure que cette réclamation a comme seul auteur la société ... et que sa gérante ne peut pas être considérée comme étant partie à cette réclamation, ni par ailleurs les associés.

Par voie de conséquence, la réclamation de la société ... a été introduite par une personne à laquelle les §§ 238 et 239 (1) AO dénie la qualité pour exercer contre les différents bulletins litigieux la voie de recours de la réclamation, de manière qu'à défaut de réclamation valablement introduite par qui de droit à l'encontre de ces mêmes bulletins, le recours contentieux de la société ... dirigé contre les mêmes bulletins est à rejeter comme n'étant pas fondé sans qu'il n'y ait lieu d'examiner plus en avant ses moyens quant au fond proprement dit des impositions opérées.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 13 avril 2010 en la forme,

au fond, le déclare partiellement justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 8 mars 2010, déclare le recours en réformation introduit par la société ... sous le numéro 25383 du rôle recevable,

au fond, par évocation, rejette ce recours comme étant non fondé,

pour le surplus, rejette l'appel comme n'étant pas fondé,

condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 30 septembre 2010 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative